

Acórdão: 23.225/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001106786-46
Impugnação: 40.010146535-16
Impugnante: Neovia Nutrição e Saúde Animal Ltda.
IE: 693177591.00-72
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)
Origem: DF/Varginha

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas operações de saída, amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, se destinam ao município de Manaus, não tendo sido atendida a condição estabelecida no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02, bem como se destinam aos municípios de Eptaciolândia, Macapá e Boa Vista, sem respaldo em regime especial, conforme previsão expressa no art. 269-A do Anexo IX do RICMS/02. **Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto, por falta de estorno correspondente às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas saídas encontram-se amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, nas seguintes situações:

- saídas, para o município de Manaus, de produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal foi superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, deixando de atender ao requisito previsto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02;

- saídas de produtos para os municípios de Eptaciolândia, Macapá e Boa Vista, sem a existência de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, nos termos do Art. 269-A do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta

por cento sobre o valor do crédito indevidamente apropriado prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 137/158.

Argumenta que a Zona Franca de Manaus (ZFM) foi instituída pela Lei nº 3.173/57 e consiste em área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento da região norte, com vista ao crescimento industrial, comercial e agropecuário.

Assevera que o governo federal estabeleceu condições econômicas favorecidas para atrair fábricas para a região norte, conforme estabelecido no art. 1º do Decreto-lei nº 288, de 28/02/67, regulamentado pelo Decreto nº 61.244/67.

Invoca o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da Constituição da República de 1988 (CR/88) c/c arts. 19, 20 e 33 da Lei Complementar (LC) nº 87/96 para sustentação do direito de apropriação dos créditos.

Reconhece que a Constituição da República de 1988 (CR/88) exauriu o conteúdo do princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS, autorizando a anulação dos créditos somente nas hipóteses de isenção e não incidência, mas excetuou expressamente o direito de manutenção do crédito do ICMS para o contribuinte exportador, além de conferir competência ao legislador complementar para prever casos de manutenção de crédito (art. 155, alínea “f” do inciso XII).

Reproduz o art. 1º do Decreto-lei nº 288/67 que regula a Zona Franca de Manaus e o art. 4º que estabeleceu a equivalência entre as operações para ZFM com exportação brasileira para o estrangeiro.

Registra que no lapso temporal entre a promulgação da Constituição da República de 1988 e a vigência do sistema tributário nacional os estados firmaram o Convênio ICM nº 65/88, que passou a isentar o ICM nas remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus e reproduz sua cláusula terceira, que assegura a manutenção dos créditos, que foi revogada pelo Convênio ICMS nº 06/90.

Alega, entretanto, que a aplicação do referido convênio foi suspensa pelo STF na ADI 310-1/90 impetrado pelo estado do Amazonas e que o art. 15 da Lei Complementar nº 24/75 vedou às unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo estado do Amazonas.

Para concluir os fundamentos jurídicos, registra que apesar de todo o arcabouço legal que ampara a manutenção do crédito de ICMS nas operações em pauta, o Fisco estadual houve por bem glosar os créditos de ICMS apropriados nessas operações equiparadas à exportação.

Registra que a peça fiscal apontou as saídas para o município de Manaus ao abrigo da isenção do imposto para produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal foi superior ao dispêndio com mão-de-obra empregada na sua industrialização, afirmando que a manutenção dos créditos de ICMS não está condicionada à referida proporcionalidade.

Alega que esse entendimento vigorava no passado, atendendo o art. 3º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68, mas que este dispositivo foi derogado pela legislação superveniente, especialmente pela Emenda Constitucional nº 42/03

Entende que o Convênio ICMS nº 15/91 nasceu maculado por vício de ilegalidade e inconstitucionalidade e que, considerando a ADI 310-1/90, não poderia alcançar as operações destinadas à Zona Franca de Manaus e nem alcançar a manutenção do crédito do imposto estabelecida no art. 4º do Decreto-lei nº 288/67.

Nesse sentido, afirma que com o advento da Emenda Constitucional nº 42/03 há que se considerar o art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 como derogado.

Ressalta ainda que não há menor lógica na condição estabelecida no referido inciso considerando que o art. 269-A do mesmo regulamento autoriza a manutenção de crédito independentemente do percentual da matéria-prima empregada nos produtos destinado às ALC.

Sustenta que as Áreas de Livre Comércio-ALC estão amparadas pelos incentivos concedidos à ZFM, aplicando-se à espécie os mesmos fundamentos mencionados anteriormente e clamando pela manutenção dos créditos de ICMS nas saídas equiparadas à exportação.

Argumenta que embora questionável o estorno de crédito de ICMS previsto no Convênio ICMS nº 52/92, foi firmado o Convênio ICMS nº 71/11 para afastar a determinação de estorno de crédito previsto no parágrafo único da Cláusula Primeira, que, segundo sua opinião, extirpou os vícios cometidos no tocante ao direito de manutenção do crédito

Aduz que inexistente dispositivo legal que determine o estorno de crédito de ICMS nas operações de saídas para as ALC, porque no Convênio nº 71/11 não há nenhum dispositivo autorizativo no sentido de permitir ao estado de Minas Gerais instituir prévio regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação como condição para manutenção do crédito de ICMS para as saídas destinadas às ALC.

Relata que a ausência de regime especial não prejudicou a Fiscalização, pois mantinha o acompanhamento das internações das mercadorias, apresentando as declarações de ingresso emitidas pela SUFRAMA.

Transcreve uma série de Acórdãos que concluem pela improcedência dos lançamentos.

Sustenta que não foi respeitado o Princípio da Segurança Jurídica além de outros princípios, que entende revestidos de maior rigidez com a edição da recente Lei nº 13.655, de 25/04/18.

Suscita que, ainda que fosse possível exigir o estorno dos créditos de ICMS, o montante do imposto que seria exigível não corresponde aos valores glosados no AI, porque não houve a recomposição da apuração do ICMS em razão da ocorrência de saldos credores no período.

Anexa planilha com a revisão da apuração considerando os saldos credores e solicita que, no mínimo, a peça fiscal seja reformulada.

Questiona a aplicação da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 afirmando que a mesma é prejudicial à ordem jurídica, econômica e social dos pais, que viola o direito de propriedade e tem efeito de confisco.

Portanto, entende que a mesma merece ser cancelada.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 189/197, refuta as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 212/228, opina, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto por falta de estorno correspondente às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas saídas encontram-se amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, nas seguintes situações:

- saídas, para o município de Manaus, de produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal foi superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, nos termos do inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02;

- saídas de produtos para os municípios de Eptaciolândia, Macapá e Boa Vista, sem a existência de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, nos termos do art. 269-A do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multas de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada de 50% sobre o valor do crédito indevidamente apropriado prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O relatório do Auto de Infração, com respectivas infringências e penalidades, encontra-se disposto às fls. 02/03 dos autos.

A Fiscalização junta o Anexo I, às fls. 08/21, com informações da Autuada sobre a composição do custo dos produtos.

Os Anexos II e III, às fls. 22/23, se referem a intimações feitas pela Fiscalização à Autuada.

Às fls. 24/25, é juntado inteiro teor do atendimento, pela Autuada, a uma das intimações realizada pela Fiscalização.

O Anexo V, às fls. 26, relaciona os produtos objeto dos estornos de créditos do imposto.

O Anexo VI, às fls. 27/62, apresenta a relação do faturamento da Autuada no período de 2014 a 2017.

No Anexo VII, às fls. 63/126, a Fiscalização apresenta o ICMS apropriado indevidamente pela Autuada.

Já no Anexo VIII, às fls. 127, a Fiscalização apresenta o resumo do ICMS apropriado irregularmente pela Autuada.

Importante estabelecer o marco teórico e legal da matéria tratada no lançamento.

Nos termos do item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, o contribuinte terá direito à isenção do ICMS na saída de produto industrializado de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos municípios que o referido dispositivo enumera, conforme abaixo:

| Item | Hipótese/condições | Eficácia até |
|------|---|---------------|
| 50 | Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios: a) Brasília, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajará-mirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio; b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus. | Indeterminada |

No que se refere à manutenção de crédito, deve-se observar os seguintes dispositivos que regulam a matéria:

RICMS - Anexo IX

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 269. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:”

I - o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização;

II - o remetente for estabelecimento comercial ou diferente do fabricante.

Efeitos a partir de 21/11/2015 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 46.893, de 20/11/2015.

Art. 269-A. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Brasiléia, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajará-mirim, no Estado de Rondônia; e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, ao contribuinte detentor de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação. (Grifou-se)

Considerando-se que a condição imposta no inciso I do art. 269 não foi satisfeita pela Impugnante, conforme informações por ela disponibilizadas, constantes do Anexo I (fls. 08/21), além de não haver regime especial que ampare a manutenção prevista no art. 269-A, a Fiscalização promoveu o estorno dos créditos apropriados, relativos às entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na industrialização dos produtos remetidos para o município de Manaus e para as Áreas de Livre Comércio (ALC) relativas aos municípios de Epitaciolândia (AC), Macapá (AM) e Boa Vista (RR).

A procedência do primeiro item do lançamento é corroborada pela resposta à Consulta de Contribuinte nº 187/11, que traz a seguinte ementa:

Consulta de Contribuinte nº 187/11

Ementa:

ICMS – ISENÇÃO – ZONA FRANCA DE MANAUS – CRÉDITO – Nos termos do art. 269, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas. No entanto, o estorno será devido quando o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal, assim entendido como "produto primário", for superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme dispõe o inciso I do art. 269 do referido Anexo. (Grifou-se)

A Impugnante argui que a Zona Franca de Manaus foi instituída pela Lei nº 3.173/57 e consiste em área de livre comércio de importação e de exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de promover o desenvolvimento da região norte, com vista ao crescimento industrial, comercial e agropecuário.

Sustenta que o governo federal estabeleceu condições econômicas favorecidas para atrair fábricas para a região norte, conforme estabelecido no art. 1º do Decreto-lei nº 288, de 28/02/67, regulamentado pelo Decreto nº 61.244/67.

Invoca o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da Constituição da República de 1988 (CR/88) c/c arts. 19, 20 e 33 da Lei Complementar 87/96 para sustentação do direito de apropriação dos créditos.

Reconhece que a Constituição da República de 1988 exauriu o conteúdo do princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS, autorizando a anulação dos créditos somente nas hipóteses de isenção e não incidência, mas excetuou expressamente o direito de manutenção do crédito do ICMS para o contribuinte exportador, além de conferir competência ao legislador complementar para prever casos de manutenção de crédito (art. 155, alínea "f" do inciso XII da CR/88).

Reproduz o art. 1º do Decreto-lei nº 288/67 que regula a Zona Franca de Manaus e o art. 4º que estabeleceu a equivalência entre as operações para ZFM com exportação brasileira para o estrangeiro.

Registra que no lapso temporal entre a promulgação da Constituição da República de 1988 e a vigência do sistema tributário nacional os estados firmaram o Convênio ICM/65/88, que passou a isentar o ICM nas remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus e reproduz sua cláusula terceira, que assegura a manutenção dos créditos, que foi revogada pelo Convênio ICMS 06/90.

Alega, entretanto, que a aplicação do referido convênio foi suspensa pelo STF na ADI 310-1/90 impetrado pelo estado do Amazonas e que o art. 15 da Lei Complementar nº 24/75 vedou às unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo estado do Amazonas.

Para concluir os fundamentos jurídicos, registra que apesar de todo o arcabouço legal que ampara a manutenção do crédito de ICMS nas operações em pauta, o Fisco estadual houve por bem glosar os créditos de ICMS apropriados nessas operações equiparadas à exportação.

Registra que a peça fiscal apontou as saídas para o município de Manaus ao abrigo da isenção do imposto para produtos cujo valor da matéria-prima de origem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

animal ou vegetal foi superior ao dispêndio com mão-de-obra empregada na sua industrialização, afirmando que a manutenção dos créditos de ICMS não está condicionada à referida proporcionalidade.

Alega que esse entendimento vigorava no passado, atendendo o art. 3º, § 3º do Decreto-lei nº 406/68, mas que este dispositivo foi derogado pela legislação superveniente, especialmente pela Emenda Constitucional nº 42/03

Afirma que o Convênio ICMS nº 15/91 nasceu maculado por vício de ilegalidade e inconstitucionalidade e que, considerando a ADI 310-1/90, não poderia alcançar as operações destinadas à Zona Franca de Manaus e nem alcançar a manutenção do crédito do imposto estabelecida no art. 4º do Decreto-lei nº 288/67.

Nesse sentido, afirma que com o advento da Emenda Constitucional nº 42/03 há que se considerar o art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 como derogado.

Ressalta ainda que não há menor lógica na condição estabelecida no referido inciso considerando que o art. 269-A do mesmo regulamento autoriza a manutenção de crédito independentemente do percentual da matéria-prima empregada nos produtos destinado às ALC.

Afirma que as Áreas de Livre Comércio-ALC estão amparadas pelos incentivos concedidos à ZFM, aplicando-se à espécie os mesmos fundamentos mencionados anteriormente e clamando pela manutenção dos créditos de ICMS nas saídas equiparadas à exportação.

Assevera que embora questionável o estorno de crédito de ICMS previsto no Convênio ICMS nº 52/92, foi firmado o Convênio ICMS nº 71/11 para afastar a determinação de estorno de crédito previsto no parágrafo único da Cláusula Primeira, que, segundo sua opinião, extirpou os vícios cometidos no tocante ao direito de manutenção do crédito.

Alega que inexistente dispositivo legal que determine o estorno de crédito de ICMS nas operações de saídas para as ALC, porque no Convênio nº 71/11 não há nenhum dispositivo autorizativo no sentido de permitir ao estado de Minas Gerais instituir prévio regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação como condição para manutenção do crédito de ICMS para as saídas destinadas às ALC.

Diz que a ausência de regime especial não prejudicou a Fiscalização, pois mantinha o acompanhamento das internações das mercadorias, apresentando as declarações de ingresso emitidas pela SUFRAMA.

Transcreve uma série de acórdãos que concluem pela improcedência dos lançamentos.

Sustenta que não foi respeitado o Princípio da Segurança Jurídica além de outros princípios, que entende revestidos de maior rigidez com a edição da recente Lei 13.655, de 25/04/18.

Contudo, apesar de toda essa gama de alegações, verifica-se que os argumentos apresentados pela Defesa carecem de respaldo legal.

De início, observa-se que as normas constantes da legislação mineira, que cuidam da matéria (marco legal), são bastante claras e objetivas, não deixando qualquer margem de discussão, pela Impugnante, a teor da previsão contida no art. 182 da Lei nº 6.763/75, que determina que não se incluem na competência do órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Ainda assim, cumpre esclarecer que o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – ADCT cuida tão-somente de estabelecer a manutenção da Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio e de incentivos fiscais.

Por sua vez, o art. 4º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, assim dispõe:

“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.”

De acordo com De Plácido e Silva (SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 22. ed. versão eletrônica 3.0. Rio de Janeiro: Forense/Jurid Publicações Eletrônicas, 2003):

EXPORTAÇÃO

Derivado do latim *exportatio*, de *exportare* (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica, todo ato de remessa de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida.

Tecnicamente, pois, o vocábulo exportação envolve, simples e puramente, o sentido da saída de mercadoria para país estranho.

Desse modo, não se entende exportação a circulação ou trânsito da mercadoria dentro de um país, isto é, em seus limites territoriais, pois que exportar é mandar para fora. E, juridicamente, para fora quer significar para outro país ou para país estrangeiro.

Opõe-se, assim, à importação, que é a mercadoria ou o produto trazido para o interior de um país. É o ato de trazer, para consumo interno, a mercadoria estrangeira.

Nesta razão é que, na terminologia fiscal, direitos ou impostos de exportação, entendem-se direitos ou impostos de saída da mercadoria para o estrangeiro.”

(Grifou-se).

Coerente com o conceito jurídico de exportação – que exige a saída dos produtos do território nacional – a Constituição da República de 1988 utiliza por três vezes no Capítulo do Sistema Tributário a expressão pleonástica “*exportação para o*

exterior”, sendo a primeira para outorgar competência à união para instituir o Imposto sobre Exportação (art. 153, inciso II da CR/88), e as outras duas para definir que cabe à lei complementar do ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alíneas “e” e “f” da CR/88) prever novas hipóteses de não incidência e casos de manutenção de crédito vinculadas àquelas operações (de exportação).

Saliente-se que os conceitos de direito privado utilizados explícita ou implicitamente pela Constituição não podem ser modificados pela legislação infraconstitucional, consoante o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN.

Sobre o tema, Heleno Torres (TORRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003) adverte:

“Comparando o teor desse art. 110 com o art. 109 do CTN, temos que “a lei tributária” (não a autoridade administrativa, mediante ato de lançamento) somente poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado quando estes não forem tipos constitucionalmente previstos para repartição de competências. O art. 146, I, da CF, impõe na atualidade esta coerência. Pudessem a União, Distrito Federal, Estados ou Municípios manipular os conceitos que servem à repartição de competências, mediante leis suas, modificando os tipos prescritos, restaria prejudicada a hierarquia normativa (da Constituição em face das leis) e os princípios garantísticos de certeza e segurança jurídica. Trata-se de reforço ao quanto já se dессome da própria Constituição, mas que é sempre importante. É a mais lúdima afirmação das funções de norma geral em matéria de legislação tributária, prescrita pelo art. 146, I, da CF, em favor da eliminação de eventuais conflitos de competência, em matéria tributária.”

Nesse contexto, merecem registro as seguintes considerações:

- a Constituição da República utilizou o conceito jurídico de exportação, que pressupõe a saída física da mercadoria ou produto do território nacional;
- tendo sido usado pela própria Constituição esse conceito de exportação, não podem as pessoas tributantes (união, estados, Distrito Federal ou municípios) modificá-lo para efeitos de seus próprios tributos nem para os tributos de alheia competência;
- admitir o contrário seria fazer tábua rasa da hierarquia normativa e da segurança jurídica não apenas dos contribuintes mas também das pessoas tributantes, na medida em que tal modificação constituiria, segundo o magistério de Alcides Jorge Costa (COSTA, Alcides Jorge. *Direito tributário e direito privado*. In: MACHADO, Brandão Coord. *Direito tributário – estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa*

Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 226), “*maneira oblíqua de ofender a discriminação das fontes de receita tributária*”, induzindo o que a Constituição pretende evitar: os conflitos de competência em matéria tributária.

Percebe-se que a saída física da mercadoria ou produto do território nacional é elemento intrínseco e indispensável à caracterização da exportação. Desse modo, não é suficiente para se enquadrar no conceito de exportação a simples remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio.

Não havendo a saída física da mercadoria para o exterior, o que ocorre de verdade é uma operação interna (dentro do território de um Estado-membro) ou interestadual (quando se desloca do território de um Estado-membro a outro), ambas dentro do território nacional.

De acordo com a distribuição rígida de competências legislativas na Carta Republicana de 1988, compete privativamente à União legislar sobre comércio exterior, consoante o disposto em seu art. 22, inciso VIII.

Vale citar, a título de exemplo, que no uso dessa prerrogativa, a União instituiu o conceito de exportação ficta na legislação brasileira, mais precisamente no art. 6º da Lei Federal nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, que consiste na venda de mercadorias para adquirente sediado no exterior sem que ocorra a saída física dessas mercadorias do país.

A toda evidência trata-se de genuína ficção, uma vez que o referido dispositivo legal afirma que será considerado exportado aquilo que efetivamente não o é, por faltar-lhe exatamente a característica essencial, qual seja, a saída da mercadoria do território nacional.

Assim, em sentido vulgar, exportação ficta é a exportação falsa, simulada, fingida, imaginária ou ilusória; enfim, aquela que não é real porque a mercadoria não sai do território nacional.

Em sentido técnico-jurídico, conceitua-se exportação ficta como sendo uma operação interna ou interestadual com determinada mercadoria, a que se atribui efeito de exportação com base em ficção jurídica, porquanto tal operação ocorre sem a saída física da mercadoria do território nacional.

Portanto, a exportação ficta nada mais é que uma “mentira técnica” formulada com o intuito de equiparar-se ao “conceito natural de exportação”, justamente por não se enquadrar neste conceito, que exige a saída física da mercadoria do território nacional como elemento característico essencial.

Admitir a equiparação entre a exportação para o estrangeiro e a remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus e às ALC seria criar uma ficção, que foi implementada antes do Sistema Tributário Constitucional vigente, segundo o qual não pode um decreto-lei federal tratar de matéria de ICMS, que é reservada à lei estadual.

Dessa forma, admitir efeitos tributários relativos ao ICMS à ficção implementada pelo art. 4º do Decreto-lei nº 288/67 caracterizaria isenção heterônoma concedida pela União, o que é vedado pela Constituição da República/88.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O preceito constitucional da vedação à isenção heterônoma está edificado no art. 151, inciso III, da Constituição da República de 1988, nos seguintes termos:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

De acordo com Sacha Calmon (2006, p. 325):

“[...] as isenções são autonômicas e heterônomas quanto à fonte legislativa de onde promanam. Autonômica é a isenção concedida pelo Poder Legislativo de Pessoa Jurídica de Direito Público, titulada pela Constituição para instituir o tributo. Assim, quem pode tributar pode dispensar o tributo. Esta é a regra geral. Isenção heterônoma é a concedida pelo Poder Legislativo de uma Pessoa Jurídica de Direito Público que não tem competência para instituir o tributo objeto da isenção. A isenção heterônoma é isenção de tributo de alheia competência.”

Cumprе ressaltar a exceção à proibição de isenção heterônoma em matéria de ICMS, prevista no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘e’, da Constituição da República de 1988, condicionada à existência de lei complementar concessiva do benefício.

Dessa forma, infere-se que o Decreto-lei nº 288/67, por não se tratar de lei complementar, não se reveste do caráter ontológico-formal exigido pela Constituição da República em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘e’, para validamente conceder isenção ou desoneração do ICMS, motivo pelo qual é absolutamente inapto para qualificar-se dentre as exceções admitidas à proibição de isenção heterônoma.

No que tange às remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, o Convênio ICM nº 65/88 estabelece a isenção do imposto nessas operações, nas condições que especifica.

O item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02 dispõe sobre a isenção do imposto na saída de produto industrializado de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus e nas Áreas de Livre Comércio, observadas as condições estabelecidas nesse dispositivo e nos arts. 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX do mesmo Regulamento.

Importante esclarecer que a legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção deve ser interpretada de forma literal, nos termos do inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

Assim, a isenção em comento alcança a saída da mercadoria com destino à Zona Franca de Manaus e às Áreas de Livre Comércio, nas condições estabelecidas, sendo, por sua vez, a manutenção dos créditos de ICMS relacionados às operações tratada nos arts 269 e 269-A do Anexo IX do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, pois, que diante da objetividade da legislação relacionada à manutenção dos créditos do imposto envolvidos nas operações, verifica-se como correto o estorno levado a efeito pelo lançamento.

A legislação estabelece que não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado no Município de Manaus, salvo se o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização.

Pelas planilhas de fls. 08/21, verifica-se que a Autuada não cumpre esse requisito.

Por outro lado, também não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos municípios Epitaciolândia, no estado do Acre, Macapá no estado do Amapá, e Boa Vista, no estado de Roraima, ao contribuinte detentor de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação.

A própria Impugnante reconhece que não cumpre esse requisito.

Nesse sentido, verifica-se que a Autuada descumpra a legislação em relação aos dois requisitos exigidos para manutenção dos correspondentes créditos do imposto, resultando na procedência do lançamento.

A Impugnante suscita que, ainda que fosse possível exigir o estorno dos créditos de ICMS, o montante do imposto que seria exigível não corresponde aos valores glosados no AI, porque não houve a recomposição da apuração do ICMS em razão da ocorrência de saldos credores no período.

Anexa planilha com a revisão da apuração considerando os saldos credores e solicita que, no mínimo, a peça fiscal seja reformulada.

No entanto, vale destacar que os arts. 194 e 195 do RICMS/02 tiveram suas redações modificadas pelos arts. 2º e 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, nos termos do art. 5º do mesmo decreto, excluindo o procedimento fiscal de “Verificação Fiscal Analítica – VFA” (recomposição da conta gráfica do ICMS):

Art. 2º O art. 194 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte alteração:

Art. 194.

(...)

V - conclusão fiscal;”

Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;"

Art. 3º O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º."

(...)

Art. 5º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015.

(Grifou-se)

A redação atual do citado art. 195 do RICMS/02, ao deixar de prever a utilização da recomposição da conta gráfica como forma de apuração do montante da infração, instituiu um novo processo de fiscalização, entendido este como o método de apuração a ser utilizado pela Fiscalização.

Depreende-se dessa alteração que os créditos do imposto indevidos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido do crédito e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 (art. 195, *caput*).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe reproduzir, também, o art. 4º do referido decreto, em que o legislador deixou consignado o seguinte:

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Vê-se que a aplicação retroativa das disposições regulamentares reproduzidas se respalda no disposto no § 1º do art. 144 do CTN, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nesse sentido, são várias as decisões judiciais, dentre as quais se destacam:

EMENTA: (...)

O PRÓPRIO ART. 144, § 1º, DO CTN DISPÕE QUE NORMAS POSTERIORES AO FATO GERADOR, RELATIVAS AO ESTABELECIMENTO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, APLICAM-SE IMEDIATAMENTE. (...)" (TRF-2ª REGIÃO. AC 94.02.07873-8/RJ. REL.: DES. FEDERAL CLÉLIO ERTHAL. 1ª TURMA. DECISÃO: 22/03/92. DJ DE 16/05/95, P. 29.072.)

EMENTA: (...)

I. O FISCO PODE, A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 10.174/01, USAR AS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS RELATIVAS AO RECOLHIMENTO DA CPMF, PARA FINS DE LANÇAMENTO DE OUTROS TRIBUTOS, AINDA QUE RELATIVOS A EXERCÍCIOS FINANCEIROS ANTERIORES.

II. HOMENAGEM À NATUREZA PROCESSUAL DA NOVA NORMA, NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 144 DO CTN. (...)

(TRF-5ª REGIÃO. AMS 2001.84.00.005467-2/RN. REL.: DES. FEDERAL PAULO ROBERTO DE OLIVEIRA LIMA. 2ª TURMA. DECISÃO: 11/06/02. DJ DE 25/04/03, P. 693.

Assim, diante da produção de efeitos imediata, inclusive em relação aos fatos geradores pretéritos, da norma que introduz novo critério ou processo de apuração do crédito tributário, não há que se falar em recomposição da conta gráfica, restando correto sua não utilização pela Fiscalização no presente trabalho.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, ainda, não bastasse o analisado, o referido diploma regulamentar ainda trouxe, no art. 1º, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, com as seguintes disposições:

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO Nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Questiona, ainda a Impugnante, a aplicação da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei 6.763/75 afirmando que a mesma é prejudicial à ordem jurídica, econômica e social do país, que viola o direito de propriedade e tem efeito de confisco.

Portanto, entende que a mesma merece ser cancelada.

Não obstante, verifica-se que a penalidade encontra-se regularmente inserida na lei que institui o ICMS no estado de Minas Gerais, descaracterizando, dessa forma, qualquer argumento de prejuízo à ordem jurídica, econômica e social do país ou mesmo violando o direito de propriedade.

Convém destacar que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 14.941/03 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da Lei nº 6.763/75, que assim determina:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

De todo o acima exposto, verifica-se que o lançamento encontra-se perfeito, sendo legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

A penalidade é perfeitamente aplicável aos casos de manutenção indevida de créditos, pois, a partir do momento em que o estorno legalmente exigido não é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efetuado, ocorre a apropriação em desacordo com a legislação tributária da parte do crédito não estornada.

Assim, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Morais (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 10 de abril de 2019.

Lilian Cláudia de Souza
Relatora

Eduardo de Souza Assis
Presidente